

Data enia

Revista Jurídica Digital

8

Junho 2018



Comentário ao Acórdão STA, 12-12-2006

(IN)OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA DECISÃO
QUE APLICA A COIMA NOS TERMOS DO ART.º 79.º,
ALÍNEAS B) E C) DO RGIT

Filipa Moreira Azevedo
Advogada
Mestre em Direito

Resumo: O presente artigo intitulado “Comentário ao acórdão do STA de 12/12/2006, processo n.º 01045/06 – (in)observância dos requisitos da decisão que aplica a coima nos termos do art.º 79.º, alíneas b) e c) do RGIT”, tem como primordial desiderato diagnosticar os requisitos substanciais que devem figurar na decisão de aplicação da coima e subsequentemente analisar as questões problemáticas suscitadas pela sua ausência ou insuficiência, nomeadamente, no caso de a coima ser fixada no limite mínimo abstratamente aplicável ou num valor muito próximo deste limite, eximir ou não o decisor de dar cumprimento às exigências plasmadas nas alíneas b) e c) do art.º 79.º do RGIT.

Comentário ao Acórdão STA, 12-12-2006

(IN)OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA DECISÃO QUE APLICA A COIMA NOS TERMOS DO ART.º 79.º, ALÍNEAS B) E C) DO RGIT

Filipa Moreira Azevedo

Advogada

Mestre em Direito

Sumário:

Introdução;

1. Breve incursão ao acórdão em análise – enquadramento legal;

1.1 Posição arrogada pelo aresto;

2. O acórdão em comentário;

Conclusão; Referências bibliográficas.

Introdução

O tema objeto do presente estudo foi alcançando relevância e granjeando a atenção da doutrina e da jurisprudência, dada a incessante e massiva torrente de processos contraordenacionais fiscais que invadem os serviços da Autoridade Tributária. Por via disso, começou a sentir-se necessidade de desburocratização do sistema, tornando-o mais célere, conducente a uma certa standardização dos processos contraordenacionais, concretamente no que respeita às decisões que aplicam coimas e ao cumprimento dos seus requisitos.

Dessarte, findada a breve incursão pelo acórdão objeto do presente estudo – enquadramento legal, bem como o posicionamento arrogado pelo Tribunal; procedeu-se ao seu comentário entrelaçando conceitos chave e arrolando os requisitos da decisão que aplica a coima, precisamente as alíneas b) e c) e a sua “arrumação” no art.º 79.º do RGIT, fazendo-se alusão à doutrina

e jurisprudência, tecendo, ao longo do mesmo, considerandos de compleição crítica.

1. Breve incursão ao acórdão em análise - enquadramento legal

O acórdão do STA que nos propomos analisar foi proferido em 12/12/2006, e teve por objeto um recurso interposto pelo MP, com a finalidade de revogar a sentença proferida pelo TAF de Coimbra, por considerar que estavam preenchidos os requisitos consagrados no art.º 79.º do RGIT, essencialmente, as suas alíneas b) e c), e por via disso a decisão que aplica a coima¹ estava conforme o Direito, não merecendo qualquer reparo e não constituindo nulidade insuprível, de acordo com o art.º 63.º, al.ª d) do RGIT.

Ora, a questão primordial que aí foi altercada reside na (in)observância de requisitos que devem compor a decisão que aplica a coima, catalogados no art.º 79.º do RGIT. Fazendo referência concretamente à descrição sumária dos factos e à indicação das normas violadas e punitivas, como requisito *sine qua non*, porque garante o direito de defesa do arguido. Sem esse requisito não é permitido ao arguido o conhecimento da factualidade objeto de imputação e os preceitos legais infringidos, os quais envolvem essa mesma factualidade, impedindo o exercício do seu direito de defesa. É o próprio acórdão a acrescentar que a observância dos requisitos previstos no normativo legal supramencionado ocorre quando as informações encerradas na decisão são razoáveis para assegurar ao arguido o exercício efetivo do direito de defesa.

Portanto, fundamentalmente o acórdão em apreço tinha como desígnio apreciar a conformação dos requisitos contidos no art.º 79.º do RGIT.

Na verdade, fazendo uma incursão pelo acórdão, pode verificar-se que a contenda prendia-se fundamentalmente com a falta de pagamento do imposto sobre o valor acrescentado por parte de uma sociedade à Autoridade Tributária. Dessa forma, o auto de notícia datado de 19/11/2002 salientou que

¹ Consiste numa sanção por infração contraordenacional, distinguindo-se do tributo.

a sociedade A não havia liquidado o imposto sobre valor acrescentado de março de 2002, tendo-se vencido o seu pagamento em 15/05/2002. Para tanto, indicou como normas infringidas as do art.º 40.º, n.º 1, al.ª b) e art.º 26.º do CIVA e como normas punitivas as do art.º 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT.

Posteriormente, em 27/09/2003, é proferida a decisão que aplica a coima pelo facto da sociedade A, vir indiciada no auto de notícia da prática de um ilícito, passando a descrever o mesmo: «sendo o contribuinte de Imposto s/ Valor Acrescentado, pelo exercício da actividade de Construção de Edifícios, enquadrado no regime de tributação normal trimestral, estava obrigado ao envio de declaração periódica ao Serviço de Administração do IVA, acompanhada do respectivo meio de pagamento de imposto apurado nos termos do disposto nos artigos 19.º a 25.º e 71.º do CIVA, até ao dia 15 do mês seguinte ao trimestre, conforme determinado nos arts. 28.º, al.ª c), 26.º, n.º 1 e 40.º, n.º 1, al.ª a) ou b) do citado diploma legal. Contudo, relativamente ao período de 02.03T a arguida não efectuou o pagamento do imposto devido no valor de 51.133,82 €.

Tal facto constitui infracção ao disposto no art.º 26.º, n.º 1 do CIVA, punível pelo art.º 29.º números 2 e 9 do RJIFNA a que corresponde actualmente o art.º 114.º do RGIT. Considerando os factos descritos e o seu enquadramento legal, baseando-me nos elementos constantes do auto de notícia e nos elementos instrutórios, considerando ainda que tal infracção é imputável à arguida a título de negligência e que o imposto em causa não se encontra pago, fixo a coima pela infracção descrita, nos termos do disposto no art.º 29.º do RJIFNA, por ser em concreto o regime mais favorável à arguida (...).

Nessa sequência, insatisfeita com a decisão que aplica a coima, a arguida recorre da mesma para o TAF de Coimbra, alegando para o efeito a violação do art.º 79.º alíneas b) e c) do RGIT.

Isto posto, o TAF de Coimbra veio conceder provimento ao recurso, declarando nula a decisão que aplica a coima, e decidindo que a descrição sumária dos factos ainda que sintética, não pode ser genérica, fazendo uma mera remissão para o auto de notícia.

Desta feita, foi a vez do MP não se conformar com a decisão proferida pelo TAF, e recorrer para o STA, propugnando pela validade da decisão de aplicação da coima, a qual não enferma de qualquer vício, tendo observado os pressupostos relacionados no art.º 79.º do RGIT.

1.1. Posição arrogada pelo aresto

O Supremo Tribunal Administrativo começa por enunciar dois dos requisitos da decisão que aplica a coima, enumerados no art.º 79.º do RGIT, as alíneas b) e c), indispensáveis à efetivação do direito de defesa do arguido. É através do conhecimento desses componentes que o arguido consegue organizar a sua defesa. Caso contrário, a decisão enferma do vício de nulidade insuperável, nos termos do art.º 63.º, al.ª d) do RGIT.

Preludiando a decomposição dos dois requisitos citados, o Tribunal pronuncia-se primeiramente quanto à descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas, aludindo a finalidade desse requisito: “[...] informar o arguido da conduta, por si praticada, que preenche o tipo contraordenacional. Pelo que, se tal informação for prestada, o requisito dá-se por preenchido”. Ou então quando as informações prescritas na decisão se assumem como satisfatórias para facultar ao arguido a possibilidade de exercer o seu direito de defesa. Mais, *in concreto*, aduz o acórdão que foi perfeitamente observado esse requisito, pois consta da decisão que aplica a coima toda a factualidade, objeto de imputação ao arguido e o seu contexto jurídico, tomando por base os elementos contidos no auto de notícia.

Num segundo momento o acórdão reporta-se à indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, nos termos do art.º 79.º, al.ª c) do RGIT, por referência ao art.º 27.º do RGIT. Logo, tal propõe-se munir o arguido das informações imprescindíveis à planificação da sua defesa, habilitando-o a contrapor a existência e valoração dos elementos *in casu* observados tendentes à refutação e até minoração do montante da coima que lhe foi aplicada. À vista disso, no caso em apreço, a moldura da sanção abstratamente aplicável à arguida oscilava entre €10.226,76 e €51.133,82. E a que foi objetivamente aplicada situa-se nos €10.300. Destarte, o Tribunal

defende que o direito de defesa do arguido também aqui não é violado, já que lhe foi aplicada concretamente uma coima de valor próximo ao limite mínimo, porquanto perde o efeito útil a observância do requisito relativo à indicação dos elementos que concorreram para a fixação da coima, porque o arguido não vai poder reduzir o seu valor. Desse jeito, a decisão não merece qualquer censura, porque não enferma de nulidade insanável, mas sim de mera irregularidade, nos termos dos artigos 118.º, n.º 1 e 123.º do CPP. Acordando dar provimento ao recurso e por consequência revogar a sentença recorrida.

2. O acórdão em comentário

Realizando uma leitura simplista dos três primeiros pontos do sumário do acórdão e por conseguinte procedendo a uma análise imediatista do mesmo, parece-nos nada haver a assinalar.

Ainda assim, após dissecar o quarto ponto do seu sumário e a fundamentação do aresto apraz-nos tecer algumas considerações a esse propósito, em virtude da configuração que o Tribunal deu ao caso partir de um prisma diferente daquele que concebemos e que parece resultar da Lei.

Deveras, o ilustre autor CASALTA NABAIS enuncia as fases do processo contraordenacional num esquema tridimensional: fase da instrução do processo – a notícia da infração; a fase administrativa de aplicação de coimas e por fim a fase judicial². Na fase administrativa de aplicação de coimas, insere-se a decisão, a qual nasce depois de concluída a fase de investigação ou instrução – produção de prova, sem ter ocorrido o pagamento antecipado da coima ou pagamento voluntário nos termos do art.º 78.º do RGIT. Neste sentido, a decisão submete-se materialmente aos requisitos dos artigos 24.º a 28.º e formalmente aos do art.º 79.º do RGIT.

JOÃO RICARDO CATARINO & VASCO BRANCO GUIMARÃES salientam “[...] no entanto, tem entendido a jurisprudência que não basta a fixação concreta da

² Cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, pp. 445 e 446.

coima, sendo necessário que se possa aferir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar até à decisão final”³.

Partilhamos do parecer de JORGE LOPES DE SOUSA & MANUEL SIMAS SANTOS quando asseveram que os requisitos plasmados nos preceitos legais supramencionados propõem-se “[...] assegurar ao arguido a possibilidade do exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão”⁴. Os requisitos legais que devem compor a decisão de aplicação de coima⁵ assumem uma particular dimensão dado que a sua preterição ou insuficiência conduzem ao vício de nulidade insuprível, nos termos do art.º 63.º, n.º 1⁶ al.ª d) do RGIT, e consequentemente à anulação dos termos ulteriores do processo. De realçar que a nulidade pode ser conhecida *ex officio* e pode ser arguida até que a decisão se torne definitiva, isto é, transite em julgado, conforme vaticinado no art.º 63.º, n.º 5 do RGIT. Neste segmento invoca-se o ilustre autor LUIZ CABRAL DE MONCADA “A nulidade é um desvalor do acto administrativo e seguramente o mais polémico”⁷. Acrescentando ainda que “[...] a nulidade resulta de uma especial gravidade dos vícios do acto praticado, a tal ponto que a ordem jurídica não pode tolerar

³ JOÃO RICARDO CATARINO & VASCO BRANCO GUIMARÃES, *Lições de Fiscalidade – Volume I – Princípios gerais e fiscalidade interna*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 587. Os autores invocam, neste seguimento, o Ac. do TCAS de 17/10/2013, proc. n.º 06925/13, Relator Joaquim Condesso, disponível no endereço eletrónico: www.dgsi.pt, [consult. 2018-03-04].

⁴ JORGE LOPES DE SOUSA & MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infrações Tributárias - Anotado*, 4ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2010, p. 517.

⁵ Cfr. art.º 79.º, n.º 1 do RGIT: “A decisão que aplica a coima contém: a) A identificação do infrator e eventuais participantes; b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas; c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação; d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da *reformatio in pejus*, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infrator tiver entretanto melhorado de forma sensível; e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas; f) A condenação em custas”.

⁶ Esse artigo elenca as várias situações que conduzem a nulidades insupríveis no processo de contraordenação tributário, já que as nulidades têm de estar previamente demarcadas por lei (*pas de nullité sans texte*).

⁷ Vide LUIZ CABRAL DE MONCADA, «A nulidade do acto administrativo», in *Jurismat*, n.º 2, Portimão, 2013, p. 117.

que lhe sejam imputáveis quaisquer efeitos, mesmo que provisórios. O princípio da legalidade da actividade administrativa prevalece em absoluto sobre quaisquer outras considerações [...]”⁸.

É manifesto que do acórdão poderão extrair-se estas conclusões. Todavia, a dificuldade inicia-se, a nosso ver, quando se pretende dar dimensão aos requisitos da decisão que aplica a coima e à interpretação que se alvitra para as disposições legais art.º 27.º, n.º 1 e 79.º, alíneas b) e c) do RGIT⁹. Ademais, o art.º 79.º, al.ª b) refere-se à descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas.

Depreende-se desse normativo legal, que a descrição dos factos, ainda que abreviada, não se basta com alusões abstratas, imprecisas e obscuras, ou com uma mera referência ao preceito legal que contempla a contraordenação. O legislador ordena a descrição das ações ou omissões observadas pelo arguido, bem como a menção ao elemento temporal e espacial. Além disso, deve ainda figurar na decisão o valor do tributo devido e a data de vencimento da obrigação, para assim se conseguir demarcar o momento da prática da infração¹⁰.

Pois bem, observando o auto de notícia o qual refere: “[...] considerando os factos descritos e o seu enquadramento legal, baseando-me nos elementos constantes do auto de notícia e nos elementos instrutórios [...]”, parece não estar preenchido o requisito prescrito na al.ª b) do art.º 79.º do RGIT. Primeiramente, porque na decisão devem figurar os pressupostos que nortearam a condenação, pelo que se defende ser escassa a singela remissão para o auto de notícia, onde figuram os factos constitutivos da infração¹¹.

⁸ *Idem, Ibidem*, pp. 120 e 121; E ainda AMÉLIA AUGUSTO VARELA, *A Invalidade do acto administrativo*, Lisboa, FDL, 2000/2001, pp. 23 e 24, “[...] ao considerarmos a nulidade estamos perante a mais pesada de todas as sanções com que a lei atinge atos ilegais [...]”.

⁹ VOLTAIRE, célebre filósofo francês dizia: “Que toda a lei seja clara, uniforme e precisa; interpretá-la é quase sempre, corrompê-la”.

¹⁰ Cfr. art.º 5.º do RGIT.

¹¹ Nesta perspectiva *vd.* JORGE LOPES DE SOUSA & MANUEL SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado, ob. cit.*, pp. 528-530, nota 2. Na mesma senda consultar Ac. do TCAS de 19/10/2004, proc. n.º 00252/04, Relator Joaquim Pereira Gameiro; Ac. STA de 18/01/2006, proc. n.º 0449/05, Relator Baeta de Queiroz; Ac. do STA de 28/06/2006, proc. n.º 0144/06, Relator Costa Reis; Ac. do STA de 20/12/2006, proc. n.º 0979/06, Relator Baeta de Queiroz; Ac. do STA de

Dessarte, o acórdão faz crer que o requisito foi preenchido ao acrescentar “O que, no caso dos autos, se verifica pois apesar de o sujeito passivo “vir indiciado”, são pormenorizadamente descritos os factos que lhe são imputados – falta de pagamento do IVA no período 02.03.T”.

Note-se que PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, assevera que “o critério da decisão administrativa é o da certeza para além da dúvida razoável, uma vez que o artigo 6.º, n.º 2, da CEDH é aplicável ao processo contraordenacional [...] Nas palavras certeiras de COSTA PINTO “a decisão da autoridade administrativa [...] tem de valorar a prova para além desses meros indícios e ultrapassar a fronteira da dúvida razoável sobre os factos”[...]”¹². O *ratio* deste entendimento assenta na aplicação do princípio da presunção da inocência do arguido, plasmado no art.º 6.º, n.º 2 da CEDH¹³, na esfera contraordenacional. Na mesma direção, é nosso entender que a descrição sumária dos factos não se esgota na mera invocação da falta de pagamento do tributo e a data da prática da infração. Vai para além dessa enunciação. Salvo o devido respeito, não se compreende o alcance da palavra “pormenorizadamente” aludida no acórdão e em seguida a invocação de dois factos apenas. De resto, não se encontra na lei a referência à possibilidade de ser admissível a remissão da decisão que aplica a coima para o auto de notícia. No nosso ponto de vista, tal só poderá traduzir que o legislador quis claramente estabelecer uma fronteira temporal entre o momento da autuação e o da decisão, e também subjetiva de quem é o autuante e de quem posteriormente vem proferir decisão de

18/02/2009, proc. n.º 01120/08, Relator Jorge de Sousa; Ac. do STA de 08/07/2009, proc. n.º 0361/09, Relator Miranda de Pacheco; Ac. do STA de 16/09/2009, proc. n.º 0540/09, Relator Miranda de Pacheco; Ac. de 18/11/2009, proc. n.º 0593/09, Relator Pimenta do Vale; Ac. do STA de 25/11/2009, proc. n.º 0624/09, Relator Pimenta do Vale; Ac. STA de 11/05/2011, proc. n.º 0209/11, Relator Joaquim Pereira Gameiro; Ac. do TCAS de 17/10/2013, proc. n.º 06925/13, Relator Joaquim Condesso. Perceção contrária tem nomeadamente, o Ac. do TRL de 23/05/2006, proc. n.º 1661/2006-5, Relatora Margarida Blasco. Todos os arestos disponíveis no endereço eletrónico: www.dgsi.pt, [consult. 2018-03-05].

¹² PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Regime Gral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011, pp. 237 e 238, nota 2.

¹³ “Qualquer pessoa acusada de uma infração presume-se inocente enquanto a sua culpabilidade não tiver sido legalmente provada” (*in dubio pro reo*).

aplicação de coima, não existindo uma propositada correspondência entre ambos, tal como sucede em sede processual penal¹⁴.

Para mais, o acórdão faz alusão num segundo momento ao art.º 79.º, al.ª c) o qual reclama a indicação da coima e sanções acessórias e dos elementos que contribuíram para a sua fixação. Considera-se que este requisito está umbilicalmente ligado à fundamentação da decisão¹⁵, desdobrando-se a mesma nos fundamentos de facto e de direito, sob pena de nulidade insuprível, nos termos do art.º 63.º, al.ª d) do RGIT. Mas será sempre assim? A que tipo de fundamentação alude a lei? Mais à frente tentaremos responder a estas questões.

Para já cumpre-nos referir que o art.º 27.º do RGIT prevê um cardápio de requisitos para a determinação da medida da coima e sua graduação que necessariamente irão conduzir ao ato decisório de aplicação de coima, deverão ter-se em consideração parâmetros legais como a gravidade do facto, a culpa do agente, a situação económica, sempre que possível exceder o benefício que o agente retirou do cometimento da infração, o tempo decorrido desde a data em que o facto deveria ter sido praticado¹⁶. Ora, será esse catálogo taxativo, cumulativo ou até exemplificativo? Parece que é de excluir a taxatividade do mesmo e o seu carácter cumulativo. Em nosso entender é tendencialmente exemplificativo¹⁷, pois que outros elementos podem ser levados em linha de conta para a tomada de decisão que aplica a coima. De mais a mais, não têm de se verificar cumulativamente, é suficiente que se verifiquem apenas alguns deles.

Outrossim, é inevitável a gravidade do facto não influir a determinação da medida da coima, bem como a culpabilidade do agente¹⁸. Secundamos a

¹⁴ Cfr. art.º 243.º do CPP.

¹⁵ *Vd.* art.º 58.º, al.ª c) do RGCO.

¹⁶ Cfr. art.º 27.º do RGIT.

¹⁷ Neste seguimento *vd.* Ac. do TCAS de 11/07/2007, proc. n.º 01800/07, Relator Eugénio Sequeira, disponível no endereço eletrónico: www.dgsi.pt, [consult. 2018-03-06].

¹⁸ *Nulla poena sine culpa*. Citando as sábias palavras de MORILLO MÉNDEZ, *Las sanciones tributarias de la teoria penal a la practica administrativa*, Valentia, Tirant lo Blanch, 1996, p. 78, a culpabilidade está aliada a “[...] um elemento que relaciona o sujeito activo com a proibição legal, de modo que

este propósito o pensamento de TIAGO LOPES DE AZEVEDO, segundo o qual a culpa tem sempre de ser aferida. Devendo o dolo ou negligência estarem descritos no auto contraordenacional e na decisão que aplica a coima, fazendo-se uma imputação subjetiva e objetiva. Como é referido por SOARES MARTINEZ “A coima aplicada há-de sê-lo em função da gravidade objetiva e subjetiva da contra-ordenação, atendendo-se designadamente, ao valor do imposto [...] ao prejuízo efectivo, a ocultações ou tentativas de suborno que tenham tido lugar, a qualquer especial dever que o arguido tenha infringido, ao carácter accidental ou frequente da ilicitude, à situação económica do arguido e a quaisquer outras circunstâncias das quais se possa inferir a culpa do agente [...]”¹⁹.

Voltando às questões a que fizemos referência acima, as respostas possíveis não se encontram imunizadas de complexidades! Todo o processo de preparação da decisão encerra alguma complexidade, dado que se alicerça numa construção teórica, ponderativa e reflexiva. Na esteira de SÉRGIO POÇAS, “[...]decidir é tudo no processo, na medida em que é na decisão e só na decisão que tudo se decide”²⁰. Certo é que o conteúdo inserto na decisão tem de ser inteligível, por forma a que as pessoas a quem se destina compreendam o seu alcance. E não menos importante, possibilitar a monitorização pelas instâncias de recurso²¹. Destarte, conclui-se que a fundamentação consiste num ato de clareza, lisura e exatidão. Na convicção de SÉRGIO POÇAS, o decisor fundamenta “[...] após séria e serena reflexão”, para tal, “[...] elabora um texto claro enxuto, conciso e completo [...] onde em discurso argumentado – para ser convincente – expondo-se, expõe a decisão e as suas razões”²².

aquele tenha capacidade cognoscitiva motivadora, conhecimento geral do injusto e não exigibilidade de outra conduta”.

¹⁹ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 8ª edição (reimpressão), Coimbra, Almedina, 1996, pp. 463 e 464.

²⁰ SÉRGIO POÇAS, «Da sentença penal – fundamentação de facto», in *Julgar*, n.º 3, setembro-dezembro, 2007.

²¹ Neste sentido, cfr. JOSÉ MOURAZ LOPES, «Gestão processual: tópicos para um incremento da qualidade da decisão judicial», in *Julgar*, n.º 10, janeiro-abril, 2010.

²² SÉRGIO POÇAS, «Da sentença penal – fundamentação de facto», *ob. cit.*, p. 23, nota 5.

Adotando a lição de MOURAZ LOPES fundamentar uma decisão é revelar as motivações corroborantes da posição desenhada, aduzindo argumentos²³.

Recordemos as palavras de FRANCESCO IACOVELLO, “[...] julga-se para se decidir, após o que se justifica o que se decidiu”²⁴. Posteriormente à escolha do caminho a trilhar terão de se aduzir todos os considerandos que nortearam esse processo decisório, pelo que todas as premissas abraçadas pelo decisor deverão ser harmoniosas, coesas e congruentes.

No entanto, a torrente de processos contraordenacionais que inunda os serviços de finanças é tão extensa que reclama inevitavelmente por uma simplificação procedimental no momento da emissão do ato decisório. Obviamente, que não pode ser dispensável a fundamentação, como garante do direito de defesa do arguido, mas *lato sensu* tem-se entendido que não terá de ser tão minuciosa quando comparada com a exigível em sede penal²⁵.

E também no que a este requisito diz respeito, o aresto pronuncia-se pela sua não preterição. Isto porque, arrazoa o Tribunal se se aplicar a coima mínima ou próxima do limite mínimo, não se justificará a menção dos elementos nos quais se escorou a fixação da coima e por via disso é dispensável fundamentação, pois que o direito de defesa do arguido não é ferido, já que o mesmo não pode pugnar pela redução do valor²⁶. Mas, o que se pode considerar como próximo ao limite mínimo? É outra questão não

²³ JOSÉ MOURAZ LOPES, «Gestão processual: tópicos para um incremento da qualidade da decisão judicial», *ob. cit.*, p. 139, nota 4.

²⁴ FRANCESCO IACOVELLO, *Motivazione della sentenza penale e il suo controllo in Cassazione*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 750.

²⁵ Na mesma direção, *vd.* Ac. do TRL de 23/05/2006, proc. n.º 1661/2006-5, Relatora Margarida Blasco, disponível no endereço eletrónico: www.dgsi.pt, [consult. 2018-03-05], “A lei não define qual o âmbito ou rigor de fundamentação que deve presidir à decisão administrativa de condenação. Em todo o caso, face à especialidade processual da contra-ordenação, conforme vasta jurisprudência, não se impõe aqui uma fundamentação com o formalismo e rigor que se exige na elaboração de uma sentença judicial, observando-se o art.º 374.º, n.º 2 do CPP”. A este respeito, perflha-se em parte esta tese, na medida em que o legislador não se refere expressamente à medida quantitativa e qualitativa da fundamentação em matéria contraordenacional.

²⁶ Neste sentido *vd.* Ac. do STA de 02/11/2006, proc. n.º 0435/06, Relator Costa Reis; Ac. do STA de 07/11/2007, proc. n.º 0814/07, Relator António Calhau; Ac. do STA de 10/01/2010, proc. n.º 01037/09, Relator Dulce Neto. Disponíveis no endereço eletrónico: www.dgsi.pt, [consult. 2018-03-06].

esclarecida no acórdão. Estribando-se numa teoria puramente subjetivista do julgador.

Sublinhe-se, porém que a fundamentação das decisões assume uma dupla relevância já que é coincidentemente um direito do contribuinte e um dever da administração, nos termos dos art.º 77.º da LGT e art.º 268.º, n.º 3 da CRP²⁷.

Nada obstante, no caso *sub judice*, o acórdão exclui totalmente a indicação dos elementos que serviram de base à fixação da coima. Já nem se trata do maior ou menor grau de fundamentação, mas sim da sua absoluta omissão²⁸. E é essa, na nossa opinião, a maior vicissitude detetada neste acórdão.

Porquanto, sempre se dirá que é arriscado e até pernicioso afirmarmos com absoluta perentoriedade que é desnecessária a invocação desses elementos, ainda que ao arguido tenha sido aplicada penalidade próxima do seu limite mínimo. Claro que se defende que o *quantum* da fundamentação deve ser medido e norteado pelo princípio da proporcionalidade e por critérios de razoabilidade, mas nunca excluído. Isto é, a fundamentação da decisão, unida aos elementos que contribuíram para a fixação da coima, forcem a Autoridade Administrativa “[...] a uma maior ponderação, ínsita na necessidade de racionalização do processo lógico e valorativo que conduziu a essa fixação, e assegura a transparência da actuação administrativa, para além de facilitar o controlo judicial, se a decisão for impugnada.[...]”²⁹.

²⁷ Perseguido a orientação de GOMES CANOTILHO & VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 1993, p. 935, nota v, “Os cidadãos têm direito à fundamentação expressa dos actos administrativos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos. A fundamentação é aqui entendida não só como motivação, traduzida na indicação das razões que estão na base da escolha operada pela Administração, mas também como justificação, traduzida na exposição dos pressupostos de facto e de direito que conduziram à decisão tomada”.

²⁸ Cfr. Ac. do STA de 07/10/2015, proc. n.º 0218/15, Relatora Isabel Marques da Silva, disponível no endereço eletrónico: www.dgsi.pt, [consult. 2018-03-07].

²⁹ Vide Ac. do STA de 22/02/2006, proc. n.º 0834/05, Relator Pimenta do Vale, disponível no endereço eletrónico: www.dgsi.pt, [consult. 2018-03-07].

ANTÓNIO LEONES DANTAS aclama “[...] nos dias de hoje, o direito das contra-ordenações está sujeito a novos desafios que poderão induzir alterações significativas neste sistema sancionatório [...] com a redução da eficácia desta e a lesão dos direitos dos cidadãos [...]”³⁰.

Supomos que as motivações que subjazem ao acórdão serão essencialmente de três ordens de razão: celeridade, economia processual e conveniência processual. No caso em apreço, o acórdão exalta “aquela exigência legal perde o seu significado essencial: o arguido não tem necessidade de conhecer os elementos que contribuíram para a fixação da coima pois não pode diminuir o seu valor, já que este constitui o limite mínimo abstractamente aplicável”. Será plausível aceitar que preceitos legais e constitucionais se curvem perante raciocínios puramente economicistas, reduzindo as formalidades dos atos, por forma a chegar-se ao termo do processo o mais rápido quanto possível?

Reproduzimos aqui as palavras de TIAGO LOPES DE AZEVEDO “[...] pensamos que a celeridade não deve colocar em causa as garantias dos agentes sancionados [...]”³¹.

Então, a celeridade processual não representa a finalidade do processo, mas tão-só um critério orientador.

Por outro lado, as decisões devem honrar os princípios da congruência, suficiência e clareza. Se por um lado, a suficiência reside no facto da fundamentação se dever estirar a todos os elementos elegidos pela Autoridade Tributária, de forma a restaurar-se o silogismo lógico e legal do procedimento que concluiu com a decisão, por outro a clareza traduz-se na ausência de ambiguidades e obscuridades. Por fim, o princípio da congruência postula a conformidade entre os pressupostos normativos do ato e os motivos do mesmo.

³⁰ *Apud* TIAGO LOPES DE AZEVEDO, *Da subsidiariedade no direito das contra-ordenações: prolemas, críticas e sugestões práticas*, 1ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 253.

³¹ TIAGO LOPES DE AZEVEDO, *Da subsidiariedade no direito das contra-ordenações: prolemas, críticas e sugestões práticas*, *ob. cit.*, p. 256.

Acresce que, na mesma senda TIAGO LOPES DE AZEVEDO afirma a existência de um enorme distanciamento entre a medida mínima e a medida máxima da coima. “[...] em termos práticos, existindo a referida amplitude excessiva, a autoridade administrativa fica com um poder demasiado amplo quanto à definição da sanção, levando a um progressivo afastamento do princípio da legalidade na ação da administração, beneficiando o aparecimento de indesejáveis critérios de oportunidade [...]”³².

De resto, cada vez com maior intensidade, se escutam vozes, no sentido de avaliar que as molduras abstratas das coimas quando cotejadas com as das penas de multa (em sede penal) são por vezes muito mais penalizantes para o arguido³³. Também é discutível a descomunal amplitude entre a medida mínima e máxima da coima, aliada à possibilidade do decisor não indicar os elementos que concorreram para fixar a coima concretamente aplicada, abrem portas a uma colossal fissura nos direitos que assistem ao arguido. Logo, *in casu*, será de considerar que a decisão que aplica a coima no montante de €10.300, apesar de próximo do limite mínimo da coima abstratamente aplicável, não coincide realmente com o mínimo da coima³⁴ que era de €10.226,76, não poderia nunca escusar a invocação dos elementos que sustentaram a fixação da coima, exatamente por quebrar o estatuído no art.º 79.º, al.ª c)? Acreditamos que sim.

Escrutinando a razão de ser do envolvimento na decisão de todos os elementos significativos para a aplicação da coima é que o arguido possa acautelar a sua defesa, sem que para tal tenha de se deslocar aos serviços da Autoridade Tributária para analisar o respetivo processo. Solevam-se neste

³² *Idem, Ibidem*, pp. 91 e 92.

³³ Se em sede penal independentemente da pena concreta aplicável, ainda que mínima (por ex. €400), o arguido tem o direito de conhecer quais os elementos que guiaram a fixação da mesma, porque não abraçar o mesmo entendimento quando em sede contraordenacional ao arguido é aplicada uma coima de €10.300? Parece-nos que isso em nada colide com a ideia vaticinada de no processo contraordenacional se exigir um menor grau de fundamentação. Agora, não podemos acolher o juízo de total ausência de fundamentação e muito menos que tal dependa da vontade do decisor.

³⁴ Na mesma vereda, Ac. do STA de 22/02/2006, proc. n.º 0834/05, Relator Pimenta do Vale, disponível no endereço eletrónico: www.dgsi.pt, [consult. 2018-03-08], “Constata-se que o montante de 10.000 euros em que a coima foi fixada, embora próximo do limite mínimo da coima abstractamente aplicável, não corresponde ao mínimo da coima, que era de 9.470,93 euros”.

âmbito motivações de ordem constitucional, mormente quanto à notificação de atos lesivos e à sua fundamentação expressa e facilmente atingível o direito à informação e quanto à garantia do direito à defesa.

Se assim é, a nulidade insuprível deverá estar reservada para casos extremos, como falta ou insuficiência de fundamentação grosseira ou manifesta, pois considera-se que no caso oposto contrariaria os princípios que constituem a espinha dorsal do processo administrativo (eficiência do ato administrativo e celeridade). Essa falta manifesta, viola o princípio do direito de defesa do arguido, o qual reveste dignidade constitucional³⁵, só podendo redundar numa nulidade insuprível do processo contraordenacional, tal como preceitua o art.º 63.º, al.ª d) do RGIT.

Consideramos que o caso em reflexão patenteia uma nulidade insuprível e não uma mera irregularidade como defende o acórdão.

Conclusão

No fundo, o que se procurou manifestar ao longo destas páginas é que a compreensão da lógica do sistema contraordenacional como mais simplista, menos burocratizado e por via disso de cariz mais célere, não pode servir para acobertar a violação de preceitos legais e constitucionais que pretendem proteger bens jurídicos essenciais como o da defesa do arguido e o seu direito à informação.

Estamos convictos da existência de determinados formalismos que não podem ser suplantados na tomada da decisão que aplica a coima, independentemente do montante da coima ser fixado no limite próximo ao mínimo legal, ao contrário do que faz ressaltar o acórdão, sob pena de se cair na arbitrariedade/discricionariedade. O facto de o decisor a seu bel-prazer optar por fazer ou não menção aos elementos que contribuem para a fixação da coima seria deformador do sistema. Parece-nos líquido e transparente a obrigação legal de cumprimento de todos os requisitos plasmados no art.º 79.º do RGIT. O arguido tem o direito de conhecer os elementos valorados para

³⁵ Cfr. art.º 32.º, n.º 10 da CRP.

fixação da coima. Ainda que se considere que o grau de fundamentação não é tão solene no âmbito contraordenacional, como o é em sede penal, também não é menos verdade, que o arguido terá o direito de conhecer os elementos nos quais se firma a decisão. Não se concebe, por isso, que o critério norteador da indicação ou não dos elementos da fixação da coima seja o do montante da mesma. Aliás, o art.º 79.º, al.ª c) do RGIT não faz depender da medida da coima que vai ser aplicada a enunciação ou não dos elementos que conduziram à sua fixação. O legislador tão-só enumera os vários componentes do menu, independentemente do montante que vai ser apurado pelo decisor. O acórdão em apreciação parte inquestionavelmente de uma visão desintrincada do sistema, a qual não é necessariamente pérfida, a não ser quando defrontada com direitos fundamentais dos cidadãos, os quais não podem ser segundo o nosso ponto de vista derogados, por imperativos que reclamam menor proteção. Almeja-se, outrossim, que os preceitos legais e constitucionais, bem como o bom senso iluminem e inspirem o caminho do decisor. Por todo o exposto, julgamos mesmo que algum nível de flexibilidade é imperioso à concretização da justiça, mas sem atropelar direitos e princípios os quais formam o esqueleto do Estado de Direito Democrático.

Citando THOMAS JEFFERSON “A aplicação das leis é mais importante que a sua elaboração”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AA. VV., *Colectânea Tributária Anotada 2013*, 2ª edição, Lisboa, PWC/Texto Editora, 2013.

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Regime Gral das Contra-Ordenações à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2011.

AZEVEDO, Tiago Lopes de, *Da subsidiariedade no direito das contra-ordenações: problemas, críticas e sugestões práticas*, 1ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

CANOTILHO, Gomes J.J. & MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 1993.

CASALTA, Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2003.

CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade – Volume I – Princípios gerais e fiscalidade interna*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2015.

IACOVELLO, Francesco, *Motivazione della sentenza penale e il suo controllo in Cassazione*, Milano, Giuffrè, 1997.

LOPES, José Mouraz, «Gestão processual: tópicos para um incremento da qualidade da decisão judicial», in *Julgar*, n.º 10, janeiro-abril, 2010, pp. 139-149.

MARQUES, Paulo, *Infracções Tributárias - Volume II - Contra-ordenações*, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos – Centro de Formação, 2007.

MARTINEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 8ª edição (reimpressão), Coimbra, Almedina, 1996.

MORILLO MÉNDEZ, Antonio, *Las sanciones tributarias: de la teoría penal a la práctica administrativa*, Valentia, Tirant lo Blanch, 1996.

MONCADA, Luiz Cabral de, «A nulidade do acto administrativo», in *Jurismat*, n.º 2, Portimão, 2013, pp. 117-138.

POÇAS, Sérgio, «Da sentença penal – fundamentação de facto», in *Julgar*, n.º 3, setembro-dezembro, 2007, pp. 21-44.

RICARDO, Joaquim Fernando, *Direito Tributário – Colectânea de Legislação*, 15ª edição, Porto, Vida Económica – Editorial S.A., 2013.

SOUSA, Jorge Lopes de & SANTOS, Manuel Simas, *Regime Geral das Infracções Tributárias - Anotado*, 4ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2010.

VARELA, Amélia Augusto, *A Invalidade do acto administrativo*, Lisboa, FDL, 2000/2001.

Filipa Moreira Azevedo
Advogada
Mestre em Direito

Data  **enia**

Revista Jurídica Digital

ISSN 2182-6242

Ano 6 • N.º 08 • Junho 2018

